Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 32228 du rôle
Inscrit le 25 mars 2013

Audience publique du 4 février 2016

Recours formé par Monsieur ....., …. (Belgique),
contre des décisions de l'administration des Contributions directes,
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32228 du rôle et déposée le 25 mars 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Luc Schaus, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ....., demeurant à B- …., tendant à la réformation, sinon à l'annulation :

- du bulletin d'appel en garantie du 7 février 2011 à l'égard de Monsieur ..... au titre de l'impôt sur les traitements et salaires dû par la société anonyme ..... pour les années 2008 et 2009 ;

- de la décision de refus implicite résultant du silence du directeur de l'administration des Contributions directes suite à l'introduction de sa réclamation du 18 avril 2011 contre ledit bulletin d'appel en garantie;

- de la contrainte n°1000019 du 25 janvier 2013 du bureau de recette Luxembourg de l'administration des Contributions directes ;

- du commandement du 6 février 2013 du bureau de recette Luxembourg de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 24 juin 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 23 septembre 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Luc Schaus au nom et pour le compte de Monsieur ..... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 octobre 2013;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions critiquées ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Jean-Luc Schaus, assisté de Maître Jacques Malherbe, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives.

Par jugement du 13 juillet 2009, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière commerciale, a déclaré en état de faillite la société anonyme ....., ci-après désignée par « la société ..... ».

En date du 7 février 2011, le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « bureau d'imposition », émit un bulletin d'appel en garantie (*Haftungsbescheid*) en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », à l'égard de Monsieur ..... en sa qualité de directeur général en charge de la gestion journalière gérant de la société ....., ledit bulletin déclarant Monsieur ..... co-débiteur solidaire d'un montant total de … euros au titre de l'impôt sur les traitements et salaires des années 2008 et 2009 incombant à la société ...... La décision du 7 février 2011 est libellée dans les termes suivants :

« (…) *Il est dû à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg par la société ....., ayant son siège social à L-...., immatriculée sous le dossier fiscal 2007 2229 798, à titre de :*

l'impôt sur les traitements et salaires

Année 2008	*Principal*	*.... €*
Année 2008	*Intérêts*	*.... €*
Année 2009	*Principal*	*.... €*
Année 2009	*Intérêts*	*.... €*
Total		*.... €*

Il résulte de la publication au Mémorial C numéro 147 du 18 janvier 2008 que vous avez été nommé directeur général de la société ..... lors de la réunion du conseil d'administration du 31 août 2007.

En cette qualité vous avez disposé du pouvoir d'engager l'entreprise sous votre seule signature depuis le 31 août 2007.

En votre qualité de directeur général vous avez été en charge de la gestion journalière de la société ......

Par conséquent et conformément aux termes du § 103 AO, vous avez été personnellement tenu à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société ....., dont notamment le paiement des impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés.

En vertu de l'article 136 alinéa 2 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, l'employeur est tenu de retenir l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel.

En vertu de l'article 136 alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, l'employeur est tenu à déclarer et à verser l'impôt retenu à l'Administration des contributions directes.

En vertu de l'article 136 alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu et du règlement grand-ducal modifié du 27 décembre 1974 concernant la procédure de

la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, l'employeur est tenu de présenter au bureau RTS les comptes de salaires ainsi que tous autres documents comptables.

Dans le cas d'une société, conformément aux termes du § 103 AO, ces obligations incombant aux employeurs sont transmises à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers.

En votre qualité de représentant de la société ..... il vous appartenait de retenir, de déclarer et de veiller à la retenue, à la déclaration et au versement de la retenue d'impôt due sur les traitements et salaires du personnel.

Or, du […] 01.01.2008 au 12.07.2009 le paiement des salaires a été fait sans que les montants à retenir aient été continués entièrement au receveur.

L'omission de retenir, de déclarer et de payer les sommes dues à titre de retenue d'impôt est à qualifier d'inexécution fautive de vos obligations en tant que représentant de la société ......

Suite à l'inexécution fautive de vos obligations, le receveur de l'Administration des contributions directes n'a pas perçu les retenues d'impôt d'un montant de …. euros.

Ce montant de …. euros se compose comme suit :

Année 2008	*Principal*	*.... €*
Année 2008	*Intérêts*	*.... €*
Année 2009	*Principal*	*.... €*
Année 2009	*Intérêts*	*€*
Total		*.... €*

En vertu du § 110 AO votre responsabilité pour les actes accomplis pendant la période de vos fonctions survit à l'extinction de votre pouvoir de représentation.

Considérant qu'en vertu du § 103 AO vous aviez été tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société ......

Considérant que l'inexécution de ces obligations est à qualifier de fautive.

Considérant que l'inexécution fautive de vos obligations a empêché la perception d'impôt sur les traitements et salaires d'un montant de … euros.

Considérant que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de vos obligations, vous avez empêché la perception de l'impôt légalement dû, vous êtes constitué codébiteur solidaire de ce montant conformément au § 109 AO.

Considérant que le § 118 AO m'autorise à engager votre responsabilité.

Considérant le fait qu'en votre qualité de représentant vous êtes chargé de la gestion journalière de la société ..... engage votre seule responsabilité, l'appel en garantie s'élève au montant de …. euros, sans préjudice des intérêts de retard ultérieurs.

Par conséquent, vous êtes invité à payer sans délai le montant de ..... euros, sans préjudice des intérêts de retard ultérieurs, au receveur de l'Administration des contributions directes à Luxembourg (…) ».

Par courrier de son mandataire du 18 avril 2011, réceptionné le 19 avril 2011, Monsieur ..... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie du 7 février 2011.

Le bulletin d'appel en garantie, précité, du 7 février 2011 fut suivi de la contrainte n°1000019 du 25 janvier 2013, ainsi que d'un commandement N° dossier/fiscal 2007 2229 798 du 6 février 2013 du bureau de recette Luxembourg de l'administration des Contributions directes, tous les deux émis à l'égard de Monsieur ......

La réclamation du 18 avril 2011 étant restée sans réponse de la part du directeur, Monsieur ..... a fait introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 25 mars 2013, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'appel en garantie au titre de l'impôt sur les traitements et salaires dû par la société ..... du 7 février 2011, de la décision de refus implicite résultant du silence du directeur suite à l'introduction de sa réclamation du 18 avril 2011 contre ledit bulletin d'appel en garantie, ainsi que de la contrainte n°1000019 du 25 janvier 2013 et du commandement du 6 février 2013 du bureau de recette Luxembourg de l'administration des Contributions directes.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO, et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 décembre 1996 », le tribunal est uniquement compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre un bulletin d'impôt lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO ou une demande en application du paragraphe 131 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande.

Il ressort des éléments soumis à l'appréciation du tribunal que le demandeur a fait introduire le 18 avril 2011 une réclamation contre le bulletin d'appel en garantie émis à son égard le 7 février 2011 et qu'au moment de l'introduction du recours contentieux, le 25 avril 2013, un délai de six mois s'était écoulé, sans qu'une décision directoriale ne soit intervenue quant à sa réclamation.

Il s'ensuit que le recours en réformation, sinon en annulation est irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre le silence du directeur de l'administration des Contributions directes suite à l'introduction de sa réclamation le 18 avril 2011, tel que le délégué du gouvernement l'a relevé à juste titre.

Le délégué du gouvernement conclut encore à l'incompétence *ratione materiae* du tribunal de céans pour connaître du recours en réformation, sinon en annulation dirigée contre, d'une part, le document intitulé « contrainte N° 1000019 dossier fiscal 2007 2229 798 » du 25 janvier 2013, et, d'autre part, le document intitulé « commandement dossier fiscal 2007 2229 798 » du 6 février 2013, dans la mesure où il s'agirait, dans les deux cas, d'un acte de recouvrement.

A cet égard, force est au tribunal de constater qu'afin de concilier les dispositions des articles 84, 85 et 95*bis* de la Constitution et d'attribuer à chacune pleine efficacité dans le domaine qu'elles

régissent, il y a lieu d'opérer une distinction entre les droits subjectifs et les droits objectifs. Les articles 84 et 85 traitent exclusivement des droits subjectifs pour lesquels les juridictions judiciaires sont juges de droit commun, étant précisé que pour les contestations portant sur des droits civils, par essence subjectifs, elles ont juridiction exclusive, tandis que pour les droits politiques subjectifs, elles sont juges de droit commun, la possibilité étant cependant donnée au législateur d'en conférer la connaissance à d'autres juridictions. En revanche, le contentieux administratif au sens de l'article 95*bis*, alinéa 1er, première phrase de la Constitution couvre le contentieux portant sur le droit administratif objectif, qu'il se matérialise sous forme d'acte règlementaire ou sous forme de décision administrative individuelle qui, du seul fait de ne viser qu'une seule personne, ne perdent pas pour autant leur caractère objectif. Le juge administratif est donc juge de droit commun en matière de contentieux administratif objectif et il peut se voir attribuer, par le législateur, la connaissance du contentieux portant sur des droits politiques subjectifs sans être juge de droit commun en la matière. Les obligations fiscales qui font naître dans le chef des pouvoirs publics une créance individuelle à l'égard du contribuable, relèvent des droits politiques dont les contestations sont attribuées, en principe, sauf exception législative, aux juges judiciaires qui ont donc juridiction de droit commun en la matière. Cette conclusion s'impose tant en vertu de l'article 85 qu'en vertu de son article 95*bis*, paragraphe 1er, deuxième phrase de la Constitution qui dispose que le tribunal administratif et la Cour administrative connaissent du contentieux fiscal dans les cas et sous les conditions à déterminer par la loi.[1]

Plus précisément, quant à la compétence des juridictions administratives en matière du contentieux fiscal, celle-ci leur est attribuée à travers l'article 8, paragraphe 1er, de la loi du 7 novembre 1996, selon lequel le tribunal administratif est compétent pour connaître des contestations relatives aux impôts directs de l'Etat, à l'exception des impôts dont l'établissement et la perception sont confiés à l'administration de l'Enregistrement et des Domaines et à l'administration des Douanes et Accises, ainsi que celles relatives aux impôts et taxes communaux, à l'exception des taxes rémunératoires.

En l'espèce, la procédure critiquée par le demandeur aboutissant aux actes finaux déférés, en l'occurrence la contrainte du 25 janvier 2013 et le commandement du 6 février 2013, n'a pas pour objet la fixation d'une cote d'impôt en matière d'impôt direct de l'Etat, procédure dont les contestations sont, tel que relevé ci-avant, attribuées au tribunal administratif en vertu de l'article 8, paragraphe 1er de la loi du 7 novembre 1996, sous réserve qu'il s'agit d'une procédure diligentée par une autorité administrative luxembourgeoise définie audit article, mais constitue une procédure de recouvrement d'un impôt, prétendument, dû, en l'espèce, par des salariés et que leur employeur aurait omis de retenir sur leurs salaires, le demandeur, destinataire des contrainte et commandement susmentionnés, étant, selon la partie étatique, co-débiteur solidaire, en sa qualité de représentant légal de la société employeuse, des impôts sur salaires et traitements non-retenus, sur le fondement des paragraphes 109 et 118 AO.

Or, dans la mesure où l'article 8, paragraphe 1er de la loi du 7 novembre n'attribue pas au tribunal administratif la compétence pour contrôler la légalité des actes pris par l'administration au cours de la phase du recouvrement de l'impôt, force est au tribunal de conclure que ces contestations sont de la compétence des juridictions de droit commun en la matière, c'est-à-dire les juridictions judiciaires.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent, que le tribunal administratif est incompétent pour connaître du volet du recours dirigé contre la contrainte du 25 janvier 2013 et

---

[1] Cour adm. 20 avril 2010, n° 26445C du rôle, Pas. Adm. 2015, V° Compétence, n° 30 et l'autre référence y citée.

contre le commandement du 6 février 2013, étant donné qu'il s'agit d'actes pris par une autorité administrative au cours d'une procédure de recouvrement d'un impôt.

En l'absence d'autres moyens de recevabilité, le recours en réformation est recevable pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin d'appel en garantie du 7 février 2011 pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit à titre subsidiaire contre le bulletin d'appel en garantie du 7 février 2011

A l'appui de son recours, le demandeur expose, en fait, avoir été nommé administrateur délégué de la société ..... par décision du conseil d'administration de la prédite société du 31 août 2007, mandat qu'il aurait occupé jusqu'à la faillite de cette dernière le 13 juillet 2009. L'objet social de la société ....., en tant que filiale de la société anonyme …. , une compagnie aérienne de droit belge opérant des Boeing 747 Cargo, ci-après désignée par « la société …. », aurait été d'effectuer « (…) *l'ensemble des services opérationnels du groupe, à savoir la gestion des ressources humaines, la planification des équipages, le « flight support »,* [ainsi que] *la location des avions avec la mise à disposition du personnel (wet lease)* (…). *Le personnel navigant, affecté à l'exploitation des Boeing 747* [aurait été engagé] *par ....., alors que* [celle-ci aurait mis] *à disposition de ..... ledit personnel dans le cadre d'un contrat de prestation de services. Le lieu* [de] *travail du personnel navigant de .....* [aurait] *dès lors* [été] *les avions immatriculés en Belgique, effectuant des transports à partir de la Belgique* (…) ». Le personnel navigant, principalement domiciliés aux Pays-Bas et en Belgique, n'aurait jamais travaillé sur le territoire luxembourgeois pour avoir été exclusivement mis à disposition d'une société de droit belge exploitant des avions à partir de la Belgique et y immatriculés, le demandeur précisant qu' « (…) *aucun avion de ..... ne* [se serait] *jamais posé à l'Aéroport de Luxembourg* (…) ». Dans un premier temps, entre le moment de sa constitution en août 2007 et jusqu'en novembre 2008, la société ....., sur conseil d'une société d'audit et de son comptable, n'aurait pas procédé à une retenue d'impôt sur les salaires payés à son personnel navigant. Suite à l'affiliation du personnel navigant auprès des organismes de sécurité sociale luxembourgeois au milieu de l'année 2008, affiliation qui aurait jusque-là toujours été refusée par les autorités luxembourgeoises, le comptable de la société ..... lui aurait conseillé de procéder aux retenues d'impôt sur les salaires, ce qu'elle aurait fait à partir de novembre 2008, tout en essayant de récupérer les retenues non-opérées de janvier 2008 à octobre 2008 en retenant l'intégralité du salaire de novembre et de décembre 2008 du personnel navigant, ce qui aurait conduit à une « (…) *levée de bouclier des pilotes* (…) ». Elle aurait ainsi procédé aux prédites retenues sur salaires jusqu'à sa faillite qui aurait été provoquée par deux événements, à savoir, d'une part, la perte tragique d'un Boeing 747-200 en octobre 2008, et, d'autre part, la crise financière ayant commencé fin 2007 et ayant conduit à l'effondrement du marché du transport cargo aérien.

A titre liminaire, étant précisé qu'il appartient au tribunal, au vu de l'ensemble des actes de procédure et pièces versés au dossier, de déterminer l'ordre de traitement des moyens et arguments des parties compte tenu de la logique juridique dans laquelle ils s'insèrent, il y a tout d'abord lieu d'analyser si le demandeur peut valablement remettre en question le montant des impôts sur salaires et traitements que la société ..... aurait dû retenir sur les salaires payés à son personnel travaillant à bord d'aéronefs exploités par la société ....., et continuer à l'administration des Contributions directes, tel que retenu par le bulletin d'impôt du 14 août 2009, avant d'examiner, le cas échéant, la question de la prescription de la créance étatique, ainsi que les moyens du demandeur ayant trait au bulletin d'appel en garantie litigieux du 7 février 2011.

Le demandeur conteste, d'une part, le montant de l'impôt sur les traitements et salaires du

personnel navigant de la société ....., pour les années 2008 et 2009, qui n'aurait pas été continué à l'administration des Contributions directes, au motif qu'aucun impôt sur les revenus ne serait dû aux autorités luxembourgeoises en ce que le personnel concerné n'aurait ni travaillé, ni résidé au Luxembourg et, d'autre part, l'opposabilité, à son égard, tant des déclarations de la société ..... quant aux retenues d'impôt sur salaires, effectuées par l'intermédiaire du comptable de cette dernière, que du bulletin d'impôt émis par le bureau d'imposition le 14 août 2009. Dans son mémoire en réplique, il se réfère encore aux conventions de double imposition conclues entre le Luxembourg et les Pays-Bas, respectivement la France, pour soutenir que l'imposition des revenus perçus par les personnes travaillant à bord d'un aéronef affecté à des transports internationaux reviendrait aux autorités fiscales de l'Etat de résidence de ces personnes, respectivement de l'Etat où se situe le siège de direction effective de l'entreprise effectuant l'activité de transport aérien.

Le délégué du gouvernement fait valoir que le bulletin d'impôt sur salaires pour les années 2007 à 2009 du 19 août 2009 aurait été notifié régulièrement au curateur de la société ..... et qu'aucune réclamation contre ce bulletin n'aurait été introduite devant le directeur des contributions par le curateur qui « (…) *était certainement en contact avec le sieur ..... et informé de l'état et de la situation de la Société* (…) », de sorte que l'imposition litigieuse serait coulée en force de chose décidée et ne pourrait en aucun cas faire *ex post* l'objet d'une discussion dans le cadre de l'affaire relative au bulletin de l'impôt en garantie du 7 février 2011 dont l'objet serait différent. Dans son mémoire en duplique, la partie étatique se prévaut encore d'un jugement du 23 juillet 2003 du tribunal administratif, inscrit sous le n° 15907 du rôle, selon lequel « (…) *le fait par l'administration d'accepter le paiement d'un montant déterminé du chef de retenue d'impôt sur revenus de capitaux prélevée sur les revenus distribués et la déclaration afférente de la part du débiteur de revenus de capitaux doit être considéré comme constitutif d'un bulletin d'impôt non écrit pris à l'égard du débiteur des revenus de capitaux lui imposant l'obligation de prélever des revenus distribués le montant retenu et de verser ce dernier au Trésor* (…) ».

Le § 119 AO dispose comme suit :

« (1) *Wer neben dem Steuerpflichtigen oder an dessen Stelle persönlich auf Zahlung einer Steuer in Anspruch genommen wird (§ 97 Absatz 2), kann gegen seine Heranziehung die Rechtsmittel geltend machen, die dem Steuerpflichtigen zustehen. Die Frist zur Einlegung des Rechtsmittels beginnt mit Ablauf des Tags, an dem ihm der Beschluss über seine Heranziehung zugestellt oder, wenn keine Zustellung vorgeschrieben ist, bekannt gemacht worden ist.*

(2) Ist die Steuerschuld dem Steuerpflichtigen gegenüber unanfechtbar festgestellt, so hat dies gegen sich gelten zu lassen, wer als Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen haftet oder wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten ».

Cette disposition pose le principe que le tiers appelé en garantie peut introduire les mêmes voies de recours et faire valoir les mêmes moyens contre le bulletin d'appel en garantie que ceux dont dispose le débiteur principal de l'impôt, tout en exceptant l'hypothèse où le bulletin émis à l'égard du débiteur principal a autorité de chose décidée et où le tiers appelé en garantie aurait eu la possibilité de réclamer contre ce bulletin en tant que représentant légal du contribuable principal, cas dans lequel ce bulletin est définitif également à l'égard de la personne appelée en garantie.

Cette faculté de faire valoir les mêmes moyens contre le bulletin d'appel en garantie que ceux à disposition du débiteur principal de l'impôt implique que la personne appelée en garantie est en droit de soulever tant des moyens dirigés contre la décision de l'appeler en garantie, en ce que les conditions afférentes ne se trouveraient pas réunies dans son chef, que des moyens tendant à

contester la soumission du débiteur principal à l'impôt ou la cote d'impôt fixée à son égard. Le § 119 AO est sous cet aspect une application de l'assimilation de la personne appelée en garantie au débiteur même de l'impôt posée par le § 97 (2) AO (Tipke-Kruse, RAO, édit. 1961, ad § 119, nos 2-3 ; Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur RAO, ad § 119, Anm. 2a).

Il n'est dérogé à cette étendue des voies de recours à disposition de la personne appelée en garantie que dans les hypothèses prévues par le § 119 (2) AO, dont notamment celle où la personne appelée en garantie était représentant du débiteur principal en temps utile, de manière à avoir été en mesure d'introduire en cette qualité une voie de recours contre le bulletin d'impôt émis à l'égard du débiteur principal, mais que l'absence de recours a emporté l'autorité de chose décidée dans le chef dudit bulletin.[2]

Or force est au tribunal de constater qu'en l'espèce, le bulletin d'impôt sur les salaires des années 2007 et 2009 ne fut émis à l'égard de la société ..... que le 14 août 2009, soit postérieurement au jugement déclaratif de faillite de la prédite société du 13 juillet 2009, de sorte que la notification du prédit bulletin a été effectuée au curateur qui était, à ce moment, son seul représentant légal, le failli étant dessaisi de la gestion de ses biens, conformément à l'article 444 du Code de commerce. Il s'ensuit que le bulletin d'impôt du 14 août 2009 n'a acquis autorité de chose décidée qu'à l'égard de la société ..... et de son curateur. Ainsi, le demandeur qui est étranger au prédit bulletin, dans la mesure où, d'une part, il ne ressort pas des pièces soumises au tribunal que celui-ci lui aurait été notifié et, d'autre part, il était, au moment de la notification du prédit bulletin, dessaisi, par l'effet de la faillite, de la gestion de la société ....., de sorte à ne pas avoir pu exercer une quelconque voie de recours à l'encontre du prédit bulletin, peut valablement remettre en cause l'imposition des salaires payés par la société ....., dans le cadre du litige ayant trait au bulletin d'appel en garantie lui adressé le 7 février 2011. Cette conclusion n'est pas remise en cause par l'affirmation du délégué du gouvernement selon laquelle le curateur aurait « (…) *certainement* [été] *en contact avec le sieur .....* [qui aurait été] *informé de l'état de la situation de la Société* (…) » au regard des contestations du demandeur à ce sujet et de l'absence de tout élément probant versé en ce sens par la partie étatique. Il y a finalement lieu de rejeter l'argumentation du délégué du gouvernement fondée sur le fait que l'acceptation, par l'administration des Contributions directes, des paiements opérés par un employeur, au titre des retenues sur salaires, ensemble avec la communication des déclarations y afférentes serait à considérer comme un bulletin de l'impôt non écrit, de sorte à ne plus permettre la remise en question des impositions à la base du bulletin d'appel en garantie litigieux. Il est certes vrai que ce principe vaut, en ce qui concerne les retenues sur les salaires, à l'égard de l'employeur, et donc, si ce dernier est une personne morale, à l'égard de ses représentants légaux, conformément au paragraphe 103 AO, qui dispose que « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* », qui sont obligés d'accomplir les formalités comptables et fiscales relatives aux retenues litigieuses de l'impôt sur les salaires, conformément au règlement grand-ducal modifié du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions qui précise en ses articles 2, 3, 4, 8, alinéa 5, 13, 14 et 15 que chaque allocation de rémunération donne lieu à des inscriptions au compte de salaire ou de pension par l'employeur, que les fiches de retenue d'impôt comportant les extraits des comptes de salaires doivent être remises d'office par l'employeur au bureau compétent avant le 1er mars de

---

[2] Cour adm. 10 mars 2015, n° 35065C du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu.

l'année qui suit l'année d'imposition à laquelle le compte se rapporte et que l'employeur est tenu de déclarer l'impôt dans un délai légal précis, au vu des fiches de salaire à sa disposition, à savoir dans les 10 jours qui suivent la fin de la période de déclaration qui correspond, en fonction de la somme des retenues du mois, soit au mois, soit au trimestre, soit à l'année. Toutefois un bulletin non écrit ne peut revêtir l'autorité de chose décidée, ni à l'égard de l'employeur, ni à l'égard de ses représentants légaux, comme en l'occurrence le demandeur, dans la mesure où il ne comporte aucune indication des voies de recours, de sorte qu'en conséquence aucun délai de recours n'a pu courir, conformément au paragraphe 246 (3) AO.

Il suit des considérations qui précèdent que le demandeur a valablement pu contester les montants retenus dans le bulletin d'appel en garantie du 7 février 2011, tels que notamment fixés par le bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue du 19 août 2009.

En ce qui concerne l'imposition litigieuse des salaires du personnel navigant à bord d'aéronefs employé par la société ..... et mis à disposition d'une société de droit belge, la société ....., il y a lieu de rappeler qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

Force est en l'espèce de constater que, selon les déclarations du demandeur, les membres du personnel employés par la société ..... navigant à bord d'aéronefs et dont les retenues d'impôt sur leurs salaires sont actuellement litigieuses, d'une part, n'ont jamais travaillé sur le territoire luxembourgeois en ce que les avions auraient été opérées à partir de la Belgique, et d'autre part, n'auraient pas leur résidence au Luxembourg, mais aux Pays-Bas, en Belgique, en Allemagne, respectivement en France. Ces éléments ne sont pas contestés par la partie étatique qui se limite à relever que le demandeur aurait versé la liste reprenant l'ensemble des salariés de la société ..... travaillant à bord d'aéronefs pour la première fois dans le cadre du présent recours. Il ressort encore d'un courrier de l'administration des Contributions directes du 26 novembre 2008, adressé au demandeur en sa qualité de « *General Manager* » de la société ..... que « (…) *Faisant suite à votre lettre du 13 novembre 2008, par laquelle vous demandez l'exonération du précompte professionnel prélevé sur les rémunérations payées au personnel navigant résident des Pays-Bas en application de la convention fiscale en vigueur entre le Luxembourg et les Pays-Bas, j'ai l'honneur de vous informer que conformément à l'article 16 alinéa 3 de la dite Convention, les rémunérations qu'un résident des Pays-Bas reçoit au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef en trafic international sont imposables aux Pays-Bas* (…) ». Il y a encore lieu de préciser qu'une disposition légale similaire à l'article 16 alinéa 3 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l´évasion fiscale en matière d´impôts sur le revenu et sur la fortune, telle qu'approuvée par la loi du 30 mai 1969 se retrouve à l'article 15 de la convention entre le Luxembourg et la Belgique en vue d´éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d´impôts sur le revenu et sur la fortune, telle qu'approuvé par la loi du 27 juillet 1971 modifiée par un avenant du 11 décembre 2002, qui fut approuvé par la loi du 17 décembre 2003, en vertu duquel « *§ 1er. Sous réserve des dispositions des articles 16,18,19 et 20, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu´un résident d´un Etat contractant reçoit au titre d´un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l´emploi ne soit exercé dans l´autre Etat contractant. Si l´emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat.* (…) *§3. Par dérogation aux §§1er et 2 et sous la réserve mentionnée au §1er, les rémunérations au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire, d'un aéronef ou d'un véhicule ferroviaire ou routier exploité en trafic international, ou à bord d'un bateau servant à la*

navigation intérieure en trafic international, sont considérées comme se rapportant à une activité exercée dans l'Etat contractant où est situé le siège de la direction effective de l'entreprise et sont imposables dans cet Etat » , à l'article 14 § 3 de la Convention entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d´assistance administrative réciproque en matière d´impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris, le 1er avril 1958 et approuvée par une loi du 17 août 1959, en vertu duquel « *Une personne ayant son domicile fiscal dans l´un des Etats contractants est exonérée de l´impôt dans l´autre Etat contractant en ce qui concerne la rémunération des services rendus sur des aéronefs affectés à des transports internationaux.* », ainsi qu'à l'article 10 (3) de de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République Fédérale d´Allemagne tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d´assistance administrative réciproque en matière d´impôts sur le revenu et sur la fortune et en matière d´impôt commercial et d´impôt foncier, ainsi que du Protocole final et l´échange de notes relatifs à cette Convention, signés à Luxembourg, le 23 août 1958, telle qu'approuvé par une loi du 17 août 1959, en vertu duquel « *Wenn eine natürliche Person ständig oder vorwiegend an Bord von Schiffen oder Luftfahrzeugen Dienste leistet, so gilt die Arbeit als in dem Vertragstaat ausgeübt, in dem sich der Ort der Leitung des Unternehmens befindet, das Arbeitgeber ist. Solange dieser Staat die Einkünfte aus derartiger Arbeit nicht besteuert, hat der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte.* », l'ensemble des dispositions précitées retenant que le pouvoir d'imposition des revenus du personnel de la société ..... navigant à bord d'aéronefs ne relève pas des autorités fiscales luxembourgeoises. Au regard du fait que le montant litigieux actuellement réclamé au demandeur a trait aux retenues d'impôt que la société ..... aurait dû opérer sur les salaires de son personnel navigant à bord d'aéronefs, et au regard du fait, d'une part, que ces personnes n'ont jamais travaillé sur le territoire luxembourgeois en ce que les avions ont été opérées à partir de la Belgique par la société de droit belge ....., et, d'autre part, qu'il n'est pas contesté qu'elles n'ont pas leur résidence au Luxembourg, mais aux Pays-Bas, en Belgique, en Allemagne, respectivement en France, il y a lieu de retenir que ces salariés n'étaient pas imposables au Luxembourg, de sorte qu'aucune retenue d'impôt sur leurs salaires ne devait être effectuée pour compte des autorités fiscales luxembourgeoises.

Il suit des considérations qui précèdent que le bulletin d'appel litigieux en garantie du 7 février 2011 est à réformer en ce qu'aucun montant n'est imputable à Monsieur ..... pour les retenues sur les salaires du personnel navigant à bord d'aéronefs que la société ..... aurait omises d'opérer. Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur les autres moyens du demandeur, dont l'examen devient surabondant.

Le demandeur réclame encore une indemnité de procédure d'un montant de 5.000 euros au sens de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Or, une demande d'allocation d'une indemnité de procédure qui omet de spécifier concrètement la nature des sommes exposées non comprises dans les dépens et qui ne précise pas concrètement en quoi il serait inéquitable de laisser les frais non répétibles à charge de la partie est à rejeter, la simple référence à l'article de la loi applicable n'étant pas suffisante à cet égard, de sorte que la demande en allocation d'une indemnité de procédure est à rejeter pour ne pas être fondée.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare incompétent pour connaître du recours contre la contrainte N° 1000019 du 25 janvier 2013 et contre le commandement N° dossier/fiscal 2007 2229 798 du 6 février 2013 ;

déclare irrecevable le recours tendant à la réformation de la décision résultant du silence du directeur de l'administration des Contributions directes suite à l'introduction de la réclamation du 18 avril 2011;

reçoit en la forme le recours en réformation introduit contre le bulletin d'appel en garantie émis le 7 février 2011 ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation du bulletin d'appel en garantie émis le 7 février 2011 par l'administration des Contributions directes, déclare qu'aucun montant n'est dû par Monsieur ..... au titre des retenues sur les salaires des salariés de la société ..... travaillant comme personnel navigant à bord d'aéronefs exploités par la société anonyme de droit belge ...... ;

déclare non fondée la demande en allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 5.000 euros formulée par le demandeur ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 4 février 2016 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill   s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 4 février 2016
Le greffier du tribunal administratif